

## COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 29711C du rôle  
Inscrit le 13 janvier 2012

---

### **Audience publique du 3 mai 2012**

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg  
contre un jugement du tribunal administratif  
du 14 décembre 2011 (n° 27385 du rôle)  
rendu dans un litige ayant opposé  
Monsieur ... ..., ... (F) à l'Etat  
en matière d'impôts**

---

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 29711C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 13 janvier 2012 par Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances le 11 janvier 2012, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 14 décembre 2011 (n° 27385 du rôle) dans un litige ayant opposé Monsieur ... ..., demeurant à F-..., à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, le tribunal administratif ayant, par réformation de la décision n° C15925 du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 juillet 2010, déclaré recevable la réclamation de Monsieur ... introduite le 30 mars 2010 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007 et ayant renvoyé le dossier devant le directeur;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 13 février 2012 par Maître Romain LANCIA, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., préqualifié;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame la déléguée du gouvernement Monsieur ADAMS en sa plaidoirie à l'audience publique du 17 avril 2012.

---

Par courrier du 30 mars 2010, Monsieur ... ..., contribuable résidant en France,

introduisit devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », une réclamation dirigée notamment contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007, émis à son égard par le bureau d'imposition Luxembourg Y du service d'imposition de l'administration des Contributions directes.

Par décision du 20 juillet 2010 (n° C15925), le directeur déclara ladite réclamation irrecevable comme étant tardive. Pour arriver à cette conclusion, le directeur souligna que le bulletin de l'impôt sur le revenu litigieux avait été émis le 14 janvier 2009 et notifié le même jour conformément aux exigences de l'article 89 de la loi générale des impôts, dite «*Abgabenordnung*», en abrégé «*AO*», qui prévoit que la notification du bulletin est censée accomplie par la remise à la poste au cas où, comme en l'espèce, le contribuable n'a pas désigné de mandataire postal. Monsieur ... n'ayant pas introduit sa réclamation dans le délai légal de trois mois à partir de la notification, le directeur conclut à son irrecevabilité.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 octobre 2010, Monsieur ... fit introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision du directeur.

Dans son jugement du 14 décembre 2011, le tribunal administratif rejeta d'abord le moyen de Monsieur ... tiré de ce qu'il n'aurait pas reçu le bulletin litigieux.

Concernant la question de la date de sa notification, le tribunal retint que le délai de réclamation est de trois mois à partir de la date de la notification valable du bulletin d'impôt.

Le tribunal mentionna par ailleurs les dispositions pertinentes en matière de notification («*Zustellung*») des bulletins.

Ainsi, le paragraphe 88 AO, dispose dans ses alinéas 1<sup>er</sup> à 3:

« (1) *Für Zustellungen gelten die Vorschriften der Zivilprozessordnung über Zustellungen von Amts wegen.*

(2) *Zustellen können auch Beamte der Steuer-, der Polizei- oder der Gemeindeverwaltung.*

(3) *Die Behörde kann durch eingeschriebenen Brief zustellen. Die Zustellung gilt mit dem dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Zustellungsempfänger nachweist, dass ihm das zuzustellende Schriftstück nicht innerhalb dieser Zeit zugegangen ist ».*

Le paragraphe 211, alinéa 3 AO dispose: « *Die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Grossherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* », et aux termes de l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, pris en exécution du prédit paragraphe 211, alinéa 3 AO, « *les bulletins qui fixent une cote*

*d'impôt (...) peuvent être notifiés aux destinataires qui demeurent au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste (...) ».*

Le tribunal retint qu'il se dégage du paragraphe 88 AO que si la notification doit, au vœu de son alinéa 1<sup>er</sup>, en principe être opérée en conformité avec les dispositions applicables en matière de procédure civile, il autorise dans son alinéa 3 toute administration visée par ses dispositions à utiliser un mode simplifié de notification par le biais d'une lettre recommandée dans tous les cas où la notification est prescrite. Il estima que si le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, précité, permet une notification par lettre simple, cette possibilité n'est prévue que pour les contribuables demeurant au Luxembourg et qu'il en découle que les bulletins d'impôt émis à l'égard des contribuables demeurant à l'étranger doivent être notifiés par lettre recommandée et dans cette hypothèse, la notification est censée être accomplie, au vœu du paragraphe 88, alinéa 3 AO, le troisième jour après la remise à la poste, sauf pour le contribuable à établir que le bulletin ne lui est pas parvenu dans ce délai.

Le tribunal nota encore qu'en vertu du paragraphe 89 AO, les contribuables demeurant à l'étranger sont obligés de désigner, sur invitation de l'administration, un mandataire dans le pays chargé de recevoir les notifications de l'administration fiscale et qu'à défaut, la décision ayant fait l'objet de la notification est censée être notifiée avec la remise à la poste, même dans l'hypothèse où l'envoi est restitué à l'expéditeur, ladite disposition constituant ainsi une mesure de simplification au profit de l'administration.

Il estima cependant que la présomption prévue au paragraphe 89 AO ne peut jouer, au regard de l'obligation de notifier les bulletins aux contribuables demeurant à l'étranger par lettre recommandée, que dans l'hypothèse où l'administration établit que le bulletin a été remis à la poste par lettre recommandée.

Au regard des contestations de Monsieur ... quant à la réalité d'une telle expédition, et *a fortiori* quant à la date exacte de l'expédition, le tribunal retint que l'Etat était resté en défaut d'établir que le bulletin avait été remis à la poste le 14 janvier 2009, de plus dans les formes prévues par la loi, à savoir moyennant une lettre recommandée, et il en conclut que le directeur ne pouvait valablement se fonder sur la présomption du paragraphe 89 AO pour déclarer irrecevable comme tardive la réclamation introduite. Il reforma partant le recours en déclarant la réclamation introduite par Monsieur ... recevable et renvoya le dossier devant le directeur pour voir statuer sur le mérite de ladite réclamation.

Par requête déposée le 13 janvier 2012 au greffe de la Cour administrative, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a régulièrement relevé appel du jugement du 14 décembre 2011.

Au fond, il estime que les premiers juges ont confondu les règles relatives à la communication d'un bulletin d'impôt à un contribuable résident avec celles applicables au cas où le contribuable n'est pas résident au pays. Dans le premier cas, l'administration disposerait, à son choix, de deux moyens pour communiquer les bulletins d'impôts aux

contribuables, à savoir, d'une part, la signification opérée conformément aux règles énoncées au paragraphe 88 AO, c'est-à-dire par un huissier, un fonctionnaire ou moyennant une lettre recommandée, auquel cas le bulletin est censé signifié au contribuable le troisième jour après la remise à la poste, sauf à celui-ci de renverser cette présomption par la preuve du contraire. En vertu du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, pris en exécution du paragraphe 211, alinéa 3, une signification simplifiée serait possible moyennant la simple remise, non recommandée, de l'envoi contenant le bulletin de l'impôt, à la poste.

Ces règles ne seraient pas applicables en matière de communication d'un bulletin d'impôt à un contribuable non résident au Luxembourg, en raison de ce que l'administration nationale n'est pas habilitée à poser, en territoire étranger, des actes relevant de la souveraineté nationale, et que l'envoi d'une lettre recommandée constituerait un tel acte de souveraineté. Le paragraphe 89 AO conférerait aux autorités fiscales luxembourgeoises la possibilité de remédier à l'impossibilité de signifier un bulletin d'impôt à un contribuable résidant à l'étranger en lui permettant de demander à un tel contribuable la désignation d'un représentant fiscal résidant au Luxembourg, habilité à réceptionner en son nom les écrits qui lui sont destinés. En cas d'omission, par le contribuable résidant à l'étranger, d'une telle désignation, le même paragraphe 89 AO conférerait à l'administration des Contributions directes le droit d'envoyer un écrit destiné à celui-ci par la poste et, dans cette éventualité, sa signification serait réputée accomplie le jour même de sa remise à la poste, alors même qu'il serait retourné par la poste comme non susceptible d'être remis au destinataire. Le paragraphe 89 AO, applicable au cas d'espèce, n'exigerait pas le recours à la lettre recommandée.

Il se dégagerait de ceci que le bulletin litigieux devrait être considéré comme valablement signifié à Monsieur ... le jour de sa remise à la poste, à savoir le 14 janvier 2009. La réclamation introduite le 31 mars 2010, soit bien au-delà du délai légal de trois mois à partir de la signification, serait partant irrecevable et le jugement entrepris serait à réformer en ce qu'il a déclaré recevable ladite réclamation.

Au cas où un contribuable réside à l'étranger, les dispositions des paragraphes 88 et 89 AO sont l'une et l'autre applicables.

Le principe se dégage du paragraphe 89 qui oblige le contribuable non résident, au cas où l'administration fiscale l'y invite, à désigner un mandataire fiscal qui est habilité à réceptionner en son nom les écrits qui lui sont destinés. Dans ce cas, les significations au mandataire fiscal sont opérées selon les règles énoncées au paragraphe 88, englobant la dispense de recourir à la lettre recommandée au cas où l'administration choisit la voie postale telle qu'elle ressort du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, précité.

En l'espèce cependant, il ne se dégage d'aucune pièce que l'administration des Contributions directes ait demandé à Monsieur ... de désigner un mandataire fiscal, et ladite administration ne soutient même pas lui avoir adressé une telle invitation.

Or, au cas où l'administration n'invite pas le contribuable résidant à l'étranger à désigner un mandataire fiscal, le paragraphe 89 AO n'est pas applicable, mais le paragraphe 88 AO, qui constitue le droit commun en matière de signification des bulletins d'impôt. Cette disposition prévoit, dans son alinéa 3, pour les envois par voie postale, le recours à la lettre recommandée. Il est vrai que le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, précité, prévoit une dispense de recourir aux envois recommandés, mais celle-ci ne vise, de manière expresse, que les destinataires résidant au Grand-Duché.

Il s'ensuit qu'au cas où l'administration des Contributions entend communiquer par la voie postale un bulletin d'impôt à un contribuable qui ne réside pas au Luxembourg et qu'elle n'a pas invité à désigner un mandataire fiscal résident, elle doit l'opérer moyennant un envoi recommandé.

L'argument tiré de ce qu'une telle manière de procéder constituerait un acte de souveraineté en territoire étranger, inadmissible en raison des règles de droit international public, ne saurait valoir puisqu'en cas d'envoi d'un courrier à l'étranger, ce sont les services postaux étrangers qui se chargent de l'acheminement du courrier en territoire étranger et qu'il n'y a, dans ce contexte, aucune différence entre les envois simples et les envois recommandés. Or, l'Etat se prévaut lui-même, se référant d'ailleurs au texte du paragraphe 89 AO, de la remise de l'envoi contenant le bulletin d'impôt litigieux, à la poste. Il est vrai qu'il ne vise que la remise aux services postaux luxembourgeois, mais l'on ne saurait admettre, sous peine de dénaturer la notion même de remise à la poste, que celle-ci ne soit pas destinée à ce que l'envoi soit acheminé à l'adresse du destinataire.

Il suit des considérations qui précèdent que c'est à bon droit que les juges de première instance ont décidé que le bulletin d'impôt litigieux n'a pas été valablement signifié à Monsieur ... et le jugement entrepris est à confirmer.

**Par ces motifs,**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit l'appel en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant confirme le jugement du 14 décembre 2011,

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président,  
Serge SCHROEDER, premier conseiller,  
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. RAVARANI

**Reproduction certifiée conforme à l'original.**

Luxembourg, le 3 mai 2012

Le greffier en chef de la Cour administrative